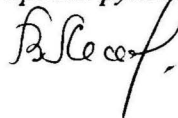


0-797188

*На правах рукописи*



**МАНЯЕВА ВЕРА АЛЕКСАНДРОВНА**

**МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ  
В СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук**

Самара 2011

Работа выполнена в Самарском государственном экономическом университете

Научный консультант - доктор экономических наук, профессор  
Ерофеева Вера Арсентьевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Васильчук Ольга Ивановна

доктор экономических наук, профессор  
Ивашкевич Виталий Борисович

доктор экономических наук, профессор  
Пласкова Наталия Степановна

Ведущая организация - Московский государственный университет  
им. М.В. Ломоносова

Защита состоится 28 февраля 2012 г. в 10 ч на заседании диссертационного совета Д. 212.214.04 при Самарском государственном экономическом университете по адресу: ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 325, г. Самара, 443090

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Самарского государственного экономического университета

Автореферат разослан 25 января 2012 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000741251

Ученый секретарь  
диссертационного совета

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Леонова'.

Леонтьева Т.И.

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В условиях рыночной экономики у всех хозяйствующих субъектов возникает потребность в гибком и быстром реагировании на изменчивость внешней среды в целях формирования своей долговременной конкурентной политики и стратегии. На первое место выдвигается проблема информатизации стратегического управления в процессе принятия управленческих решений. Полный цикл разработки управленческих решений "планирование → организация → учет → анализ → контроль → регулирование" требует создания и использования единого информационного пространства предприятия. Общие функции управления формируют единое интегрированное экономическое информационное пространство, которое в полной мере отвечает концепции стратегического контроллинга.

Контроллинг как целостная система управления основывается в первую очередь на информации управленческого учета. Именно в управленческом учете формируется база данных для внутренних пользователей, определяется содержание информации для управления конкретным объектом. В этой связи возникают необходимость и целесообразность рассмотрения учетной концепции стратегического контроллинга, ориентированного на управленческий учет.

В последнее десятилетие исследованию теоретических и практических аспектов оперативного (текущего) управленческого учета уделено достаточное внимание, но до настоящего времени научное обоснование стратегического управленческого учета отсутствует. Стратегический управленческий учет призван формировать учетно-информационное обеспечение для высшего менеджмента, которое включает в себя, во-первых, выход за пределы внутренней среды и получение информации о внешней среде - о рынках, конкурентах, товарных запасах и др., а во-вторых, определение зависимости между выбранной миссией (стратегией) и применением методологии учета для формирования учетных данных. Путь к построению эффективной системы управленческого учета в целом и стратегического учета в частности лежит в совершенствовании его методологии, в выяснении основных информационных потребностей стратегического контроллинга и в поиске оптимальных путей его удовлетворения. Методологию стратегического управленческого учета необходимо разрабатывать на основе интегрированного подхода к формированию информационного пространства, которое включает в себя весь цикл управленческих процедур, учитывая стратегическое позиционирование организации. Независимо от того, каким образом она позициони-

рует себя на рынке, особое внимание организация уделяет уровню и качеству своих расходов, которые выступают объектом стратегического управления. Интегрированное информационное пространство по расходам коммерческой организации, представляя высший уровень ее учетно-контрольно-аналитической системы управления, позволяет осуществить выбор оценочных финансовых и нефинансовых ключевых показателей результативности с построением надлежащей информационной системы для их оценки. Отсюда возникает крупная научная проблема создания учетно-информационного обеспечения управления расходами организации на новой методологической основе, ориентированной на систему стратегического контроллинга.

**Степень научной разработанности проблемы.** Вопросы развития управленческого учета и контроля рассматриваются в трудах известных экономистов Р.А. Алборова, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.А. Ерофеевой, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, А.П. Кизиловой, И.Е. Мизиковского, С.А. Рассказовой-Николаевой, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, В.А. Пискунова, В.И. Ткача, Я.В. Соколова, Т.В. Чая, А.Д. Шеремета и др.

В последние годы большое внимание исследователями уделяется вопросам стратегического управленческого учета, например, в научных работах отечественных экономистов О.В. Алексеевой, И.Н. Богатой, В.Э. Керимова, О.Е. Николаевой, В.А. Тереховой, И.Ю. Ткаченко, Т.В. Шишковой и др., а также зарубежных авторов, среди которых М. Бромвич, А. Бхимани, Ш. Датар, К. Друри, Дж. Иннес, Р. Каплан, Р. Купер, Б. Лорд, Б. Райан, Р. Рослендер, К. Симмондз, К. Уорд, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Дж. Шанк и др.

Большой вклад в развитие методологии экономического анализа и способов его применения в процессе принятия решений стратегического характера внесли М.И. Баканов, С.Б. Барнгольц, Л.Т. Гиляровская, О.В. Ефимова, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, В.И. Майданчик, А.Ш. Маргулис, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, Н.С. Пласкова, Я.В. Соколов, В.И. Стоцкий, С.К. Татур, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и другие исследователи.

Для повышения эффективности контроля за состоянием и оценкой деятельности организации на основе совершенствования системы показателей хозяйствующего субъекта серьезную значимость имеют работы М.И. Баканова, О.И. Васильчук, Р.С. Каплана, К. Коффмана, В.И. Майданчика, М.В. Мельник, Р. Нивена, Д.П. Нортон, В.П. Фомина и других специалистов.

Отдавая должное большому вкладу ученых в решение столь сложной проблемы, необходимо отметить, что многие вопросы исследова-



лись без их адаптации к условиям стратегического контроллинга, а потому оказались невостребованными для нужд управления.

Для успешной реализации стратегической политики коммерческой организации необходим интегрированный подход к формированию информационных потоков, возникающих в процессе управления конкретным объектом. Именно такая целевая направленность исследования предполагает новый методологический подход к созданию учетно-информационного обеспечения управления расходами организации в системе стратегического контроллинга.

Постановка и реализация данной сложной проблемы, ее большая научная и практическая значимость для выработки оптимальных управленческих решений стратегического характера обусловили цель, задачи и структуру выполненного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка теоретико-методологических и практических рекомендаций по управленческому учету для создания полной, исчерпывающей информации по расходам коммерческой организации в системе стратегического контроллинга.

Поставленная цель диссертационного исследования обусловила решение следующих задач:

- раскрыть концептуальные подходы к формированию учетно-информационного обеспечения коммерческой организации в системе стратегического контроллинга;

- исследовать процессы развития и теоретически обосновать рекомендации по совершенствованию методологии управленческого учета в системе стратегического контроллинга;

- предложить новую классификацию расходов коммерческой организации для целей стратегического бюджетного планирования, управленческого учета, анализа и контроля;

- раскрыть механизм бюджетирования расходов организации в стратегическом управленческом учете;

- теоретически обосновать и внести предложения по изменению методологии управленческого учета расходов коммерческой организации для целей бюджетного планирования, анализа и контроля;

- теоретически обосновать и построить контрольно-аналитическую информационную систему управления расходами коммерческой организации;

- разработать рекомендации по изменению состава и содержания учетной и контрольно-аналитической информации по расходам для различных уровней пользователей.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК областей исследований "Бухгалтерский учет": п. 1.1 "Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета", п. 1.2 "Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях", п. 1.3 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета", п. 1.7 "Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.11 "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции"; "Экономический анализ": п. 2.13 "Теория и методология бюджетирования".

**Предметом исследования** выступает совокупность теоретических, методологических и практических аспектов управленческого учета, анализа и контроля в формировании информационного пространства в системе стратегического контроллинга.

**Объект исследования** - учетная информационная система для бюджетного планирования, анализа и контроля расходов коммерческой организации различных отраслей промышленности.

**Теоретико-методологической основой исследования** являются положения макро-, мезо- и микроэкономики, теории стратегического менеджмента и контроллинга, теории информационных систем, научные труды российских и зарубежных ученых, материалы международных, всероссийских и региональных конференций и семинаров, посвященные актуальным вопросам развития управления и экономики хозяйствующих субъектов, их информационного обеспечения, а также законодательные документы и другие нормативно-правовые акты.

При проведении исследования использованы общенаучные и специальные методы познания: группировки, выборки, обобщения, функциональные классификации, сравнительный, структурный и факторный анализ, экономико-математические методы и др.

**Информационная база.** Наряду с нормативно-правовыми актами и научной литературой автором использовались материалы предприятий различных отраслей промышленности, периодические издания, а также результаты специальных экономических исследований.

**Научная новизна результатов диссертационного исследования** заключается в развитии и разработке теоретико-методологических положений управленческого учета и учетно-информационного обеспечения по расходам коммерческой организации в системе стратегического контроллинга.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- теоретически обоснован интегрированный подход к формированию учетно-информационного обеспечения в системе стратегического контроллинга;

- разработаны концептуальные основы формирования системы стратегического управленческого учета как подсистемы стратегического контроллинга;

- осуществлен новый подход к классификации расходов коммерческой организации по признаку их релевантности целям функций стратегического управления;

- обоснована и предложена модель бюджетирования расходов организации в стратегическом управленческом учете на основе интегрирования процессно-ориентированного, целевого и стратегического бюджетирования;

- предложены методологические принципы стратегического управленческого учета расходов по бизнес-процессам организации для обеспечения достижений ее стратегических целей;

- адаптированы принципы сбалансированной системы показателей (ССП) в целях информационного обеспечения стратегического управления расходов по бизнес-процессам коммерческой организации;

- создана методика построения контрольно-аналитической информационной системы по стратегическому управлению расходами организации;

- рекомендованы состав и содержание информации о состоянии внешней и внутренней среды организации, соответствующие требованиям стратегического контроллинга;

- определен порядок использования информации учета, анализа и контроля о состоянии внешней и внутренней среды по уровням управления организацией.

**Теоретическая значимость исследования.** Разработана методология стратегического управленческого учета расходов организации для формирования учетной информации, используемой в процессе стратегического бюджетирования, экономического анализа и управленческого контроля в процессно-ориентированных структурах. Анализ, контроль и оценка результатов достижения стратегических целей осуществляются на базе сбалансированных показателей по расходам организации. Интегрированное информационное обеспечение позволяет принимать своевременные и качественные управленческие решения стратегической направленности. Теоретические результаты исследования можно класси-

фицировать как вклад в решение важнейших экономических задач, способствующих расширению научных исследований и совершенствованию практики стратегического управленческого учета, стратегического экономического анализа и контроля.

**Практическая значимость исследования.** Разработан новый порядок формирования учетной информации по расходам организации в системе стратегического контроллинга в процессно-ориентированных структурах управления. Практическое значение, в частности, имеет состав управленческой отчетности по расходам организации в системе стратегического управленческого учета, которая позволит осуществлять стратегический анализ и управленческий контроль для оценки деятельности коммерческой организации в процессе достижения стратегических целей, осуществлять процесс регулирования стратегии своего развития. Полученные результаты призваны повысить качество и эффективность принимаемых стратегических управленческих решений. Основные положения методического характера могут быть использованы практикующими бухгалтерами, аналитиками и контроллерами для формирования информационной структуры хозяйствующего субъекта.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, опубликованы в материалах конференций, на которых они докладывались, обсуждались и получили одобрение: на Международной научно-практической конференции "Инновационное развитие образовательного потенциала в условиях антикризисного управления: логистика, менеджмент, сервис и бизнес-статистика" (г. Самара, 2009 г.); 7-й Всероссийской научно-практической конференции "Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика" (г. Пенза, 2010 г.); 5-й Международной научно-практической конференции "Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях" (г. Пятигорск, 2010 г.); Международной научно-практической конференции "Актуальные проблемы экономического развития" (г. Белгород, 2010 г.); 2-й Международной научно-практической конференции "Проблемы современной экономики" (г. Новосибирск, 2010 г.); 3-й Всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы экономики современной России" (г. Йошкар-Ола, 2011 г.); 2-й Всероссийской научно-практической конференции "Управление социально-экономическим развитием регионов" (г. Сибай, 2011 г.); 10-й Международной научной конференции "Эколого-социальные ориентиры бухгалтерского учета, контроля, экономического анализа: цивилизационные вызовы" (г. Житомир, Украина, 2011 г.); Международной научно-практической конференции

"Социально-экономические аспекты реструктуризации региональной экономики" (г. Винница, Украина, 2011 г.).

Результаты исследования использовались при чтении лекций по учебным курсам "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерский управленческий учет", "Теория экономического анализа", "Экономический анализ", "Контроллинг" в Самарском государственном экономическом университете и в Тольяттинском государственном университете, Самарская обл.

**Практическая реализация результатов исследования.** Предлагаемая методология стратегического управленческого учета расходов организации в формировании учетно-информационного обеспечения бюджетирования, анализа и контроля, формы управленческой отчетности по расходам организации, сбалансированная система показателей - финансовых, временных и качества, используемая для контроля и оценки выполнения стратегии хозяйствующего субъекта, нашли применение в практике крупных предприятий Самарской области: ФГУП ГНПРКЦ "ЦСКБ-Прогресс", ЗАО "Мотор-Супер" и ОАО "КНПЗ".

**Рекомендации по использованию научных результатов работы.** Основные теоретические и практические результаты исследования могут применяться в различных сегментах бизнеса. Также они могут быть использованы в научно-исследовательских и высших учебных заведениях для дальнейшего развития методологии управленческого учета в стратегическом управлении и контроллинге и для разработки методик анализа и контроля оценки достижения стратегических целей.

**Публикации.** Основные результаты исследования опубликованы в 38 научных и учебно-методических работах общим объемом 71,95 печ. л. (в том числе 58,85 печ. л. авторских), из них 3 монографии общим объемом 39,35 печ. л. и 14 статей общим объемом 8,1 печ. л. (в том числе авторских 7,85 печ. л.) в периодических изданиях, определенных ВАК для публикации основных результатов исследований в диссертациях на соискание ученой степени доктора экономических наук, 3 публикации в зарубежных изданиях общим объемом 1,0 печ. л.

**Структура и объем работы.** Диссертационная работа состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографического списка. Работа изложена на 380 страницах текста и содержит 38 таблиц, 13 рисунков, 29 приложений.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы, проанализирована степень разработанности проблемы, отражены цель, задачи, предмет и объект исследования, научная новизна и практическая значимость результатов выполненной работы.

В первой главе "Концептуальные подходы к формированию учетно-информационного обеспечения в системе стратегического контроллинга" исследованы сущность стратегического управления и контроллинга, учетно-информационное обеспечение в системе управления организацией и представлена эволюция развития теории управленческого учета.

Во второй главе "Развитие методологии управленческого учета расходов коммерческой организации" рассмотрены расходы организации как объект управления в процессно-ориентированных структурах, определены состав и классификация расходов в стратегическом управленческом учете, на основе анализа учетных концепций разработана методология формирования учетно-информационного обеспечения по расходам организации в процессно-ориентированных структурах.

В третьей главе "Построение системы бюджетирования расходов в стратегическом управленческом учете" обоснованы теоретические аспекты процессно-ориентированного бюджетирования, разработан состав сбалансированных показателей по расходам организации центров финансовой ответственности и построена система процессно-ориентированного бюджетирования на основе учетно-информационного обеспечения.

В четвертой главе "Формирование учетной и контрольно-аналитической информации по расходам организации" рекомендован состав учетной информации по расходам организации для целей стратегического анализа и контроля, предложено использование учетной и контрольно-аналитической информации по расходам организации, предоставляемой различным пользователям.

В заключении диссертации обобщены рекомендации, сформулированы выводы и практические рекомендации, полученные в ходе диссертационного исследования.

## **II. ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ, ИССЛЕДУЕМЫЕ В ДИССЕРТАЦИИ И ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Полученные в ходе диссертационного исследования научные и практические результаты сгруппированы по следующим направлениям.

**1. Концептуальные подходы к формированию учетно-информационного обеспечения в системе стратегического контроллинга.** В современных условиях система управления хозяйствующим субъектом включает в себя два взаимодополняющих вида управленческой деятельности: стратегическое управление, связанное с развитием будущего потенциала организации, и текущее (оперативное), реализующее существующий потенциал в прибыль. С учетом поставленной цели в работе

рассматривается процесс осуществления такого управления, которое обеспечивает адаптацию организации к быстроменяющейся окружающей среде. Можно согласиться с мнением ученых, что возрастание значения стратегического управления объясняется множеством факторов, каковыми являются:

- ускорение изменений в окружающей среде, появление новых запросов и изменение позиции потребителя;
- усиление конкуренции за ресурсы;
- интернационализация бизнеса, появление новых, зачастую совершенно неожиданных возможностей для осуществления бизнеса;
- развитие информационных сетей, делающих возможными молниеносное распространение и получение информации;
- широкая доступность современных технологий;
- изменение роли человеческих ресурсов.

Сущность стратегического управления определяется совокупностью взаимосвязанных управленческих процессов, включая:

- определение миссии и системы целей (первый процесс);
- изучение внешней и внутренней среды (второй процесс);
- выбор стратегии (третий процесс);
- реализацию стратегии (четвертый процесс);
- оценку и контроль реализации стратегии (пятый процесс).

Важным вопросом системы управления любым звеном экономики является выяснение сущности функции управления, ибо от этого во многом зависит ее организация. В работе критическому анализу подвергаются функции управления применительно к стратегическому управлению и делается вывод о необходимости различать понятия "функции управления" и "функции органов управления".

Важнейшая особенность функций управления - объективный характер их происхождения, обусловленный потребностями постоянно развивающегося производства, которые определяют функционирование системы в целом. В результате проведенного исследования доказано, что и стратегическое, и оперативное (текущее) управление любым объектом осуществляется с помощью основных функций: *планирования, организации, анализа, учета, контроля и регулирования*. Следует отметить, что в текущем (оперативном) управлении общим функциям присуща стадийность, в то время как в стратегическом управлении общие функции тесно переплетены, и это затрудняет определение четкой их стадийности.

Говоря о функциях управления второго порядка, следует исходить из положения, что к ним относятся конкретные (специальные) функции органов управления, которые определяются исходя из целесообразного



разделения труда внутри управляющей системы применительно к конкретному ее уровню (функции служб, отделов, бюро предприятия).

В целях повышения эффективности управленческих решений необходимо привести в действие все функции управления, создать условия для оптимального их взаимодействия. Это может быть достигнуто при интегрированном подходе к взаимодействию как общих, так и конкретных функций управления. В данном случае речь идет о возникновении и развитии параллельно со стратегическим менеджментом системы стратегического контроллинга. Необходимость появления в теории и на практике понятия "контроллинг" обусловливается рядом причин:

- во-первых, нестабильностью внешней среды, что выдвигает дополнительные требования к системе стратегического управления;

- во-вторых, усложнением организационных структур управления, что требует механизма координации управленческих процедур внутри самой системы;

- в-третьих, наличием большого количества информации, не обеспечивающей принцип ее релевантности в процессе обеспечения принятия стратегических управленческих решений;

- в-четвертых, стремлением к синтезу и интеграции различных областей знаний и человеческой деятельности.

На основании проведенного исследования сущности контроллинга, его целей, функций и применяемого инструментария делается вывод, что в настоящее время существуют разные подходы к определению контроллинга: первая группа ученых рассматривает контроллинг как мегафункцию процесса управления, объединяющую набор управленческих функций; вторая группа считает контроллинг функциональной областью в общей системе управления предприятием, устанавливающей взаимосвязь между другими функциональными областями - производством, маркетингом, финансами, учетом, планированием и др.; третья группа представляет контроллинг как целостную концепцию саморегулирования управления (управление управлением).

В диссертации *контроллинг* рассматривается как интегрированная система общих и конкретных функций, обеспечивающая методическую и инструментальную базу поддержки оперативного и стратегического управления, реализующаяся через механизм координации внутренних управленческих процедур, направленных на создание, развитие и поддержание конкурентного преимущества при формировании информационного пространства для принятия эффективных управленческих решений.

Если *оперативный контроллинг* ориентирован в первую очередь на внутреннюю среду с целью оказания управляющего воздействия на процесс производства для получения ожидаемой прибыли, то *стратегический кон-*



*троллинг*, как управленческая концепция, призван осуществлять координацию в процессе интеграции общих и конкретных функций управления при формировании экономического информационного пространства для определения стратегии и стратегических целей, контроля их реализации, а также для обеспечения рациональности принимаемых управленческих решений, направленных на поддержание жизнеспособности стратегических планов и целей коммерческой организации.

Исходя из состава общих функций управления, в работе исследованию подвергаются составляющие стратегического контроллинга:

- концепция контроллинга стратегического планирования, направленная на определение миссии, стратегии, стратегических целей и направлений;

- организационная концепция контроллинга, состоящая в разработке оптимальных организационных структур управления и процессов движения информационных потоков;

- учетная концепция контроллинга, включающая в себя координацию процесса формирования учетной информации для обеспечения стратегического планирования, анализа и контроля;

- контрольно-аналитическая концепция контроллинга, заключающаяся в координации процесса использования плановой и отчетной (учетной) информации для оценки контрольных показателей результативности при достижении стратегических целей, на основе которой принимаются регулирующие управленческие решения;

- регулирующая концепция контроллинга, направленная на подготовку многовариантной информации для принятия регулирующих стратегических решений.

Функциями стратегического контроллинга являются: методологическая, планово-бюджетная, организационная, учетно-информационная, контрольно-аналитическая и регулирующая.

В работе представлен состав инструментов стратегического контроллинга, имеющих место в теории и на практике, и делается вывод, что выбор того или иного набора инструментов объясняется многообразием стратегического позиционирования предприятий и видов стратегий, которые определяются для развития и закрепления своих конкурентных преимуществ.

Сформированная в диссертационной работе концепция стратегического управления и контроллинга выдвигает новые требования к созданию единой учетно-информационной системы на основе интеграции планово-бюджетной, учетно-аналитической и контрольной информации.

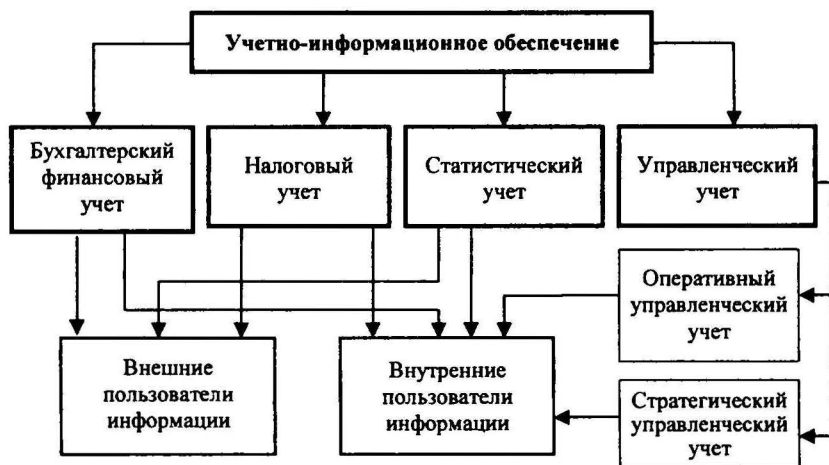
Ключевое место в системе стратегического управления автор отводит учетно-информационному обеспечению высшего менеджмента, которое включает в себя: во-первых, выход за пределы внутренней среды и получение информации о внешней среде - о рынках, конкурентах, товарных запасах и др.; во-вторых, определение зависимости между выбранной миссией (стратегией) и применением методологии учета для формирования учетных данных. В отличие от современных направлений развития учетной информации, ориентированных на построение теоретических и методологических основ ее формирования, на конкретные функции управления, стратегическое управление выдвигает требования к формированию учетного информационного пространства, обеспечивающего интересы широкого круга пользователей, которые одновременно занимаются планированием, организацией, анализом, контролем и регулированием, то есть речь идет об интегрированном подходе к формированию информации, создаваемой финансовым, налоговым и управленческим учетом. В диссертации подробному исследованию подвергаются все виды учета и создаваемая ими информация, выявляются их сущность и различия, но особое место отводится управленческим функциям учета, для чего в работе представлена научная дискуссия по вопросам методологии, методики управленческого учета и делается вывод о месте управленческого учета в системе управления предприятием.

В диссертационной работе *управленческий учет* рассматривается как самостоятельная информационная система, а не как подсистема бухгалтерского учета, представляющая собой интегрированную систему сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации для планирования, анализа, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта в процессе достижения им текущих и стратегических целей. Управленческий учет в системе учетной концепции контроллинга включает в себя методологию формирования учетной информации для обеспечения ею оперативного и стратегического управления.

Автором исследован процесс информационного наполнения управленческого учета и делается вывод, что, несмотря на разнородность выходных данных двух систем (бухгалтерского финансового учета и управленческого учета) для внешних и внутренних пользователей, необходимо стремиться к разработке единой методологии, основанной на интегрированном использовании информационного пространства, формируемого отдельными видами учета. В данном случае речь идет о формировании единого информационного пространства на основании первичного учета, которое используется для обобщения данных в регистрах

бухгалтерского финансового и управленческого учета в необходимых аналитических разрезах, с использованием системы счетов и двойной записи или без использования таковых. Информация этих систем учета позволит сформировать отчетность как для внутренних, так и для внешних пользователей. Учет формирует информационное пространство для проведения анализа, выводы которого принимаются за основу при разработке планов, целевых комплексных программ и бюджетов. Осуществляя сбор информации о фактическом состоянии системы, учет формирует данные для анализа и контроля оценочных показателей в процессе принятия регулирующих оперативных и стратегических управленческих решений.

Интегрированное информационное пространство, формируемое общей функцией управления "учет", в системе контроллинга имеет структуру, представленную на рис. 1.



**Рис. 1. Состав учетно-информационного обеспечения в системе контроллинга**

Для осуществления стратегического управления организацией необходимо достаточное количество каналов поступления информации как по внешнему окружению (по макро-, мезо- и микроэкономике), так и по внутриорганизационным процессам и их динамике. Для эффективного действия на рынке предприятие должно иметь информационную систему, предполагающую не только сбор информации, но и ее накопление, обработку, систематизацию, хранение и определение информационных потребностей пользователей в будущем. В этой связи в последние десять лет управленческий учет значительно расширил свои границы, ориентируясь на цели стратегического менеджмента. В данном случае речь идет

о новой его направленности - о стратегическом управленческом учете, который отличается от традиционного, ориентированного исключительно на внутреннюю деятельность предприятия и лишь формально касается его отношений с партнерами, конкурентами, инвесторами. Исходя из временного признака и целевой направленности, система управленческого учета подразделяется на два направления: "оперативный (текущий) управленческий учет" и "стратегический управленческий учет".

Основное предназначение учетной концепции стратегического контроллинга заключается в формировании учетной информации для внутренних пользователей о состоянии внутренней и внешней среды. Конфигурация учетно-информационного пространства стратегического контроллинга коммерческой организации представлена на рис. 2.



**Рис. 2. Конфигурация учетно-информационного пространства стратегического контроллинга**

Стратегический подход к планированию, учету, анализу и контролю представляет собой высший уровень формирования учетно-контрольно-аналитической системы управления предприятием. На данном уровне происходит выбор оценочных финансовых и нефинансовых ключевых показателей результативности и строится информационная система для их оценки.

Первостепенная роль в информационной системе стратегического контроллинга принадлежит управленческому учету, что предполагает исследование процесса развития его теории применительно к современным условиям хозяйствования.

**2. Развитие теории управленческого учета.** Усиление конкуренции приводит к тому, что большая часть потенциальных угроз или возможностей коммерческой организации определяется уже не столько внутренними показателями ее деятельности (эффективность производства, рентабельность продукции, ее качество и др.), сколько процессами, происходящими во внешней среде (изменение потребностей потребителей, появление новых товаров и технологий и др.). В этой связи для достижения долгосрочного устойчивого развития приоритеты менеджеров организации должны смещаться от оперативного менеджмента к стратегическому. Для стратегического управления необходима информация, на основе которой будут устанавливаться стратегические цели деятельности организации, определяться ключевые показатели по всем направлениям, а также распределяться ресурсы. Такой подход предполагает необходимость значительного расширения предмета и методов управленческого учета, в частности расширения круга показателей управленческой информационной системы, использования особых методов сбора и анализа показателей, которые отличаются от бухгалтерского финансового и оперативного управленческого учета.

В конце прошлого - начале нового столетия появились исследования о новых подходах и приемах управленческого учета, которые в большей степени соответствуют современной конкурентной среде ведения бизнеса. В частности, более активно стали обсуждаться концептуальные положения стратегического управленческого учета. В диссертации делается вывод, что и система управленческого учета, и ее направления (оперативный управленческий учет и стратегический управленческий учет) имеют как общие, так особенные, специфические принципы и методологию.

К сожалению, как показало исследование, методологические аспекты управленческого учета, представленные в работах отечественных и зарубежных авторов, в основном ограничиваются анализом поведения затрат и описанием методов калькулирования себестоимости продукции. Данная методология управленческого учета позволяет использовать полученную информацию для определения рентабельности различных сегментов (видов деятельности, видов продукции, покупателей) и принятия решений по вопросам ассортиментной политики, расширения рынков сбыта и ценообразования. Значимость таких методов, как стандарт-костинг, нормативный метод, директ-костинг и др., безусловно, огромна,

поэтому их внедрение способно в значительной степени повысить прозрачность производственной и финансовой деятельности коммерческой организации. К тому же их использование является обязательным элементом системы внутренней управленческой отчетности, на основании которой осуществляется оперативное управление внутренними процессами организации, выявляются и анализируются возникающие отклонения и при необходимости вносятся соответствующие коррективы. Однако данная информация не всегда позволяет выяснить истинные причины возникновения проблемы (например, снижение объема продаж или уровня рентабельности продукции) по причине того, что эта информация практически не содержит данных о состоянии внешней среды и ее влиянии на внутреннюю составляющую.

Недостаточность или полное отсутствие сведений о влиянии внешних факторов приводит к тому, что менеджеры, владея неполной информацией, нередко принимают ошибочные решения с целью воздействия на внутренние показатели. Если в краткосрочном периоде это может привести к видимому улучшению финансовых показателей, то в долгосрочном предприятие может потерять контроль над рынком, так как не были учтены тенденции в его изменении. Поскольку поддержка стратегического управления требует включения в систему управленческого учета, анализа и контроля более широкого круга показателей, определяющих результативность хозяйственной деятельности предприятия, это приводит к необходимости включения в систему управленческого учета показателей, характеризующих изменение рыночной ситуации.

За последние 10-15 лет в отечественной теории и практике учета определился новый этап его диалектики, связанный с необходимостью изучения и сопоставления возможных вариантов построения систем управленческого учета и формирования научной концепции стратегического управленческого учета, адаптированной к существующей экономической действительности. В этой связи налицо теоретическая и методологическая проблема, связанная с определением общих принципов, методов и задач управленческого учета в системе стратегического контроллинга. Путь к построению эффективной системы управленческого учета в целом и стратегического учета в частности лежит в совершенствовании его методологии, в выяснении основных информационных потребностей стратегического контроллинга и в поиске оптимальных путей их удовлетворения.

В работе проведено исследование сущности и содержания стратегического управленческого учета. Делается вывод, что, несмотря на относительную определенность, которую стратегический управленческий учет получил в последние годы, до сих пор не создано его концептуальное

обоснование вообще и не определено его место в системе контроллинга в частности. Кроме того, как показало исследование, среди ученых отсутствует единство взглядов по вопросу создания интегрированной системы показателей деятельности хозяйствующего субъекта, которую можно использовать в качестве основы для определения и управления стратегией организации. Важной в этой связи является проблема, каким образом стратегический управленческий учет должен формировать информацию о показателях результативности для целей анализа и контроля.

Функционирование в деятельности предприятия взаимосвязанных видов управления - оперативного и стратегического - является предпочтительным и правильным при рассмотрении стратегического управленческого учета с точки зрения его места и роли в стратегическом контроллинге, его отличия от оперативного (текущего) управленческого учета. Для понимания общего и различий между двумя направлениями управленческого учета в работе проведено их сравнение. В результате делается вывод, что общим для двух направлений управленческого учета является формирование финансовой и нефинансовой информации, которая в равной степени используется для анализа внутренних факторов и процессов, при этом основной акцент делается на внутреннюю среду коммерческой организации. Однако при общем тождестве двух направлений имеются и некоторые различия между ними, которые выражаются в следующем:

- исходя из целевой направленности, цель стратегического управленческого учета - формирование информации для определения миссии и стратегических целей, анализа и контроля процесса их достижения, а цель оперативного управленческого учета - формирование информации для достижения краткосрочных и среднесрочных целей. Нельзя игнорировать и тот факт, что при стратегическом управлении в процессе принятия управленческих решений необходимо осуществлять анализ факторов макро-, мезо- и микроокружения, а при оперативном управлении - анализ факторов только микроокружения;

- потребителями информации стратегического учета в большей степени является высший менеджмент организации, потребителями информации оперативного управленческого учета - средний и низший менеджмент;

- концентрация внимания стратегического учета в равной степени направлена на внешнюю и внутреннюю среду, в то время как оперативный учет в большей степени ориентирован на внутреннюю деятельность предприятия;

- в стратегическом учете преимущественно используются экономико-математические методы, методы прогнозирования и дисконтирования



(сбалансированных система показателей, SWOT-анализ, бенчмаркинг, анализ, основанный на концепции стратегических бизнес-единиц, стратегическое управление затратами, модель ценностей цепочки Портера и др.), а в оперативном управленческом учете - традиционные методы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции (нормативный метод, директ-костинг, стандарт-костинг и др.);

- при формировании информационного обеспечения в стратегическом учете в большой степени учитывается риск деятельности организации на перспективу, при оперативном управлении и учете этот фактор не учитывается либо учитывается в незначительной степени;

- объектом в стратегическом учете может быть как целое, так и часть целого, а в текущем управленческом учете, как правило, только часть целого (затраты, издержки, себестоимость, результаты, центры ответственности, виды деятельности и т.д.).

В результате проведенного исследования доказано, что стратегический управленческий учет является самостоятельным направлением управленческого учета, так как для принятия решений в системе стратегического контроллинга используются специфические методы и способы получения информации. Стратегический управленческий учет в равной степени ориентирован как во внешний, так и во внутренний мир и помогает менеджменту оценивать конкурентную позицию организации относительно других участников данной сферы деятельности. Для защиты стратегических позиций и определения стратегии, улучшения конкурентоспособности организации высшему менеджменту требуется информация, которая указывает, с кем данная организация конкурирует, как и почему она проигрывает или выигрывает в конкурентной борьбе. Эта информация становится своевременным предупреждением о необходимости внесения изменений в конкретную стратегию.

Важнейшей информацией, которую необходимо использовать в стратегическом управленческом учете, является информация, формируемая в результате мониторинга внутренней и внешней среды организации. Одновременно стратегический управленческий учет использует информацию о состоянии внутренней среды организации, формируемую другими видами учета - финансовым, налоговым, статистическим и оперативно-управленческим. Следовательно, интегрируя информацию о внутренней среде с собственной информацией (о внешней и внутренней среде), стратегический управленческий учет создает учетную интегрированную информационную среду стратегического контроллинга.



Стратегический управленческий учет в системе стратегического контроллинга следует рассматривать в широком и узком понимании. В широком понимании, *стратегический управленческий учет призван обеспечить формирование финансовой и нефинансовой информации о конкретном объекте управления для осуществления полного цикла основных функций стратегического управления: планирования, организации, анализа, контроля и регулирования*; в узком понимании, *стратегический управленческий учет - это интегрированный процесс сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации для анализа внешней и внутренней среды организации, а также для оценки и контроля процесса выполнения стратегии, на основании которой высшим менеджментом принимаются стратегические управленческие решения для выполнения миссии организации, а собственники осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала.*

В широком понимании, *цель стратегического управленческого учета* - формировать информацию о состоянии внешней и внутренней среды для разработки стратегии на долгосрочную перспективу, а также для оценки и контроля выполнения стратегии с целью принятия регулирующих управленческих решений стратегического характера.

Стратегический управленческий учет в системе контроллинга выполняет следующие основные функции:

- интегрирует информацию о внешней и внутренней среде организации для понимания ее места в конкурентной среде; на основании данной информации осуществляется анализ и принимаются решения о стратегии организации, стратегических целях и направлениях их достижения;

- формирует информацию для стратегического планирования, предназначенную для разработки целевых комплексных программ по достижению стратегических целей и для расчета соответствующих стратегических бюджетов;

- создает информацию о внешней и внутренней среде организации для анализа, оценки и контроля выполнения стратегии и миссии организации. При необходимости на основании данной информации осуществляются регулирование поставленных целей и корректировка стратегии.

Важнейшим объектом стратегического управленческого учета выступают расходы организации, которые в работе одновременно рассматриваются как объект стратегического управления, а также их состав и классификация

**3. Расходы организации как объект стратегического управления, их состав и классификация в стратегическом управленческом**

**учете.** Современное предприятие представляет собой сложную систему, конечный результат деятельности которой может быть достигнут только при совместной органически взаимосвязанной работе всех его подразделений.

В работе исследованы линейно-функциональные структуры управления предприятием и делается вывод, что в конце прошлого столетия на смену функционально-ориентированному подходу корпоративного управления приходят адаптивные или органические структуры управления. Основной особенностью современных структур является их способность изменять свою форму, приспосабливаясь к меняющимся условиям окружающей внешней среды. К таковым можно отнести процессно-ориентированные структуры управления - Activity Based Management (ABM), представляющие комплексное программное управление, предназначенное для построения и эксплуатации информационно-аналитических систем управления расходами (затратами), доходами и прибылью. Процессно-ориентированный подход к управлению предприятием позволяет получить структуру, деятельность которой направлена на улучшение качества конечного продукта и удовлетворение потребностей клиента. Такой подход основывается на понятии бизнес-процесса. В этой связи в работе исследуются теоретические подходы к реинжинирингу бизнес-процессов, имеющиеся в отечественной и зарубежной литературе и на практике. Данное исследование положено в основу определения бизнес-процесса, вида деятельности, функции и операции, представленных в диссертации.

*Бизнес-процесс - это совокупность (система) различных видов деятельности (видов работ) с указанием начала и конца процесса, целью которого является создание продукта (специфической услуги) во времени и в пространстве для внутреннего или внешнего потребителя.* Бизнес-процесс аккумулирует производственные и управленческие работы в единый процесс, результатом которого являются создание новой потребительной стоимости и доведение ее до конечного потребителя (внутреннего или внешнего). Бизнес-процесс включает в себя комплекс видов деятельности (работ), который состоит из конкретного набора функций и операций.

*Вид деятельности - это работа по превращению входящих ресурсов в выходные результаты.*

*Функция - это действие работника (структурного элемента системы управления) по выполнению конкретной операции при осуществлении определенного вида деятельности (работы) в конкретном бизнес-процессе. Иными словами, это выполнение конкретных функций в сис-*

теме общих функций управления: планирования, учета, контроля, анализа, организации и регулирования.

*Операция* - это воздействие на объект бизнес-процесса.

На основе анализа работ зарубежных и отечественных исследователей в диссертации проведена систематизация основных подходов к составу и классификации бизнес-процессов. Автор работы разделяет точку зрения ученых, которые в составе бизнес-процессов выделяют основные бизнес-процессы, добавляющие потребительную стоимость продукту (товару, услуге), и вспомогательные бизнес-процессы, не добавляющие потребительную стоимость продукту (товару, услуге).

В работе определен состав основных бизнес-процессов, каковыми являются: *инновационные* (маркетинг, изучение рынка и потребителей; разработка миссии и стратегии; разработка и дизайн продукции); *инвестиционные* (приобретение и создание внеоборотных активов; осуществление финансовых вложений); *операционные* (снабжение (закупки), складирование и хранение; производство; складирование, хранение и сбыт (продажи) продукции); процессы *послепродажного обслуживания*.

*Вспомогательными бизнес-процессами* являются: управление финансами и учетом; управление информационными технологиями; развитие персонала и управление персоналом; выполнение программ по защите окружающей среды; управление внешними связями.

В диссертации дана характеристика этих процессов и предложен перечень видов деятельности (работ) коммерческой организации, входящих в состав каждого бизнес-процесса.

Независимо от того, каким образом организация позиционирует себя на рынке, особое внимание менеджмента уделяется уровню и качеству расходов, связанных с осуществлением бизнес-процессов, видов деятельности, функций и операций.

Для построения системы управления расходами в процессно-ориентированных организационных структурах в диссертации исследованию подвергаются такие понятия, как "затраты", "расходы", "издержки", и делается вывод, что расходы организации как объект управления являются более широкой экономической категорией, а затраты организации - составной частью этой категории; что же касается понятий "затраты" и "издержки", то различия между ними являются несущественными и принципиальными.

Интегрированный подход к формированию учетно-информационного обеспечения планирования, анализа, контроля и регулирования расходов организации требует научно обоснованного подхода

к определению их состава и классификации применительно к особенностям стратегического управленческого учета.

Для раскрытия экономической сущности понятий "затраты", "расходы" и "издержки" в учете проведено исследование имеющихся в научной литературе мнений среди ученых-экономистов и делается вывод об отсутствии единого подхода по данному вопросу. При определении экономического содержания вышеназванных категорий автор исходит из вида учета, применительно к которому признаются расходы (бухгалтерский финансовый, налоговый или управленческий).

*Расходами организации в бухгалтерском финансовом учете* признаются уменьшение экономических выгод в результате использования, оттока (выбытия) активов, возникновение обязательств в определенный период времени, что приводит к уменьшению капитала данной организации, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Расходами организации являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг (то есть расходы по обычным видам деятельности), а также прочие расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности.

*Расходы организации в налоговом учете* - любые затраты организации, уменьшающие полученные доходы при условии соблюдения трех основных критериев: они должны быть обоснованными (экономически оправданными), документально подтвержденными, направленными на получение доходов.

*Расходами организации в оперативном управленческом учете* следует признавать использование, отток (выбытие) активов, возникновение обязательств, связанных с приобретением материально-производственных запасов и других активов, а также с производством и продажей продукции в определенный период времени.

*Расходами организации в стратегическом управленческом учете* следует признавать использование, отток (выбытие) активов, возникновение обязательств, связанных с приобретением материально-производственных запасов и других активов, с производством и продажей продукции в определенный период времени, прочие расходы, а также убытки, возникшие в процессе производственной и прочей деятельности.

*Затраты в управленческом (оперативном и стратегическом) учете* - это совокупные траты ресурсов организации в процессе ее деятельности, связанной с производством и продажей продукции.

Экономическое содержание расходов организации как объекта учета представлено на рис. 3, а экономическое содержание расходов организации как объекта стратегического учета - на рис. 4.



Рис. 3. Расходы организации как объект учета



Рис. 4. Расходы организации как объект стратегического учета

С учетом поставленной цели, в работе представлен состав расходов по различным классификационным признакам в системе стратегического управленческого учета и стратегического управления применительно

к процессно-ориентированным структурам. Классификация расходов представлена в табл. 1.

Таблица 1

**Классификация расходов организации  
в системе стратегического управленческого учета**

Признак классификации	Группа расходов
1	2
<b><i>Первый уровень - классификация расходов по экономическому содержанию</i></b>	
Элемент	Материальные затраты
	Затраты на оплату труда
	Отчисления на социальные нужды
	Амортизация
	Прочие затраты
Однородность состава	Одноэлементные
	Комплексные
Объект калькулирования	Себестоимость материально-производственных запасов
	Стоимость внеоборотных активов
	Стоимость финансовых вложений
Вид расходов	Платежи, кредиторская задолженность и другие расходы, связанные с приобретением активов
	Затраты, связанные с производством и продажей продукции
	Прочие расходы, убытки по обычным видам и прочей деятельности организации
<b><i>Второй уровень - классификация расходов для исчисления себестоимости продукции</i></b>	
Включаемые в себестоимость продукции	Производительные
	Непроизводительные
	Калькуляционные
	Дискретные (дискреционные).
Способ включения в себестоимость	Прямые
	Косвенные
<b><i>Третий уровень - классификация расходов для бюджетного планирования</i></b>	
Место возникновения расходов	Организация
	Бизнес-процесс
	Вид деятельности
	Функция
	Операция
Центр ответственности	Организация
	Бизнес-процесс

1	2
<b>Четвертый уровень - классификация расходов для составления отчетности</b>	
Финансовая отчетность по РСБУ	Отчет о прибылях и убытках: себестоимость продаж, управленческие расходы, коммерческие расходы, проценты к уплате, прочие расходы
	Приложения (пояснения) к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: наличие и движение нематериальных активов; наличие и движение результатов НИОКР; наличие и движение основных средств; наличие и движение финансовых вложений; наличие и движение запасов; наличие и движение кредиторской задолженности, связанной с приобретением активов; затраты на производство; резервы под условные обязательства
	По экономическим элементам
	Расходы, связанные с производством и реализацией продукции
Налоговая отчетность (декларация по налогу на прибыль)	Внереализационные расходы
	По элементам
Управленческая отчетность (по уровням управления)	По статьям калькуляции
	По видам
Статистическая отчетность	Основные сведения о деятельности организации, раздел VII "Расходы на производство и продажу продукции" (ф. № 1-предприятие)
	Использование топлива, теплоэнергии, электроэнергии на производство отдельных видов продукции (ф. № 11 - ТЭР)
	Образование и использование вторичных энергетических ресурсов (приложение к ф. № 11-ТЭР)
	Затраты на производство и продажу продукции (товаров, работ, услуг) (ф. № 5-3)
МСФО (отчет о прибылях и убытках)	Затраты на продукт
	Периодические затраты
<b>Пятый уровень - классификация расходов для экономического анализа</b>	
Направление деятельности	Инновационные
	Инвестиционные
	Операционные
	Послепродажное обслуживание
	Управленческие
Уровень активности организации	Переменные
	Постоянные
<b>Шестой уровень - классификация расходов для контроля и регулирования</b>	
Результат принятия решений расходы	Согласованные (обязательные, релевантные)
	Сворачиваемые (расходы на усмотрение)
Степень предсказуемости	Предсказуемые (технично-экономические, неустраняемые)
	Устранимые
Степень управляемости	Управляемые (регулируемые)
	Нерегулируемые.

Представленная классификация расходов позволяет признать, что система стратегического учета расходов становится достаточно гибкой для адаптации организации к переменам в будущем и позволяет заранее предвидеть возможные последствия этих перемен. Для внедрения систем стратегического учета расходов организации создается единый "Справочник-классификатор расходов организации". Шифры классификационных групп по расходам используются для отражения в первичных документах и регистрах стратегического управленческого учета по необходимым аналитическим группировкам.

**4. Совершенствование методологии управленческого учета расходов в процессно-ориентированных структурах.** Для достижения конкурентного преимущества в рыночной среде отечественные предприятия должны быть готовы к восприятию современных систем стратегического управленческого учета. Решение данной проблемы лежит в области реализации учетной концепции стратегического контроллинга, требующей разработки такой системы стратегического управленческого учета, которая позволила бы органически интегрировать ее с другими составляющими элементами стратегического управления и контроллинга: со стратегическим планированием, организацией, анализом, контролем и регулированием.

Для реализации данного положения в ходе исследования проанализированы используемые в теории, а также в зарубежной и отечественной практике системы стратегического управленческого учета, которые формируют учетно-информационное пространство для разработки стратегии предприятия и ее реализации, среди них система целевых затрат и метод калькулирования целевой себестоимости ("таргет-костинг"), метод непрерывного совершенствования системы учета затрат ("кайзен-костинг"), стратегическое управление затратами (SCM), модель ценностной цепочки Портера, сбалансированная система показателей, SWOT-анализ, сравнительный анализ - бенчмаркинг; ABC-метод и др. В результате исследования делается вывод, что в процессно-ориентированных структурах управления при позиционировании организации как лидера по расходам хозяйствующему субъекту целесообразно использовать ABC-метод (*Activity Based Costing*).

Исследование различных точек зрения ученых на формирование системы стратегического управленческого учета на базе ABC-метода позволило автору выделить следующие его этапы.

*Первый этап - определение на предприятии бизнес-процессов, видов деятельности, функций и операций.* В организации проводится реинжиниринг бизнес-процессов и видов деятельности, в результате чего фор-



мируется "Сводный справочник бизнес-процессов, видов деятельности, функций и операций организации". Это дает основание для определения мест возникновения расходов и центров ответственности.

*Второй этап - создание центров учета расходов.* Структура бизнес-процессов и мест возникновения расходов лежит в основе определения центров учета расходов, каковыми выступают стратегическая цель, бизнес-процесс, вид деятельности, функция и операция. Для учета расходов и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) предлагается новая система счетов стратегического управленческого учета:

- *счета учета расходов инновационных процессов:* 92 "Маркетинг, изучение рынка и потребителей", 93 "Разработка миссии и стратегии", 95 "Разработка и дизайн продукции";

- *счета учета расходов инвестиционных процессов:* 08 "Вложения во внеоборотные активы", 58 "Финансовые вложения";

- *счета учета расходов операционных процессов:* 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей", 20 "Затраты бизнес-процесса - основное производство", 23 "Затраты бизнес-процесса - вспомогательные производства", 29 "Затраты бизнес-процесса - обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Складирование, хранение и сбыт (продажа) продукции";

- *счет учета расходов процесса послепродажного обслуживания:* 49 "Послепродажное обслуживание";

- *счета учета расходов вспомогательных процессов:* 30 "Развитие персонала и управление персоналом", 31 "Управление информационными технологиями", 32 "Выполнение программ по защите окружающей среды", 33 "Управление финансами и учетом", 34 "Управление внешними связями";

- *счета калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг:* 35 "Затраты по объектам калькулирования бизнес-процесса - основное производство"; 36 "Затраты по объектам калькулирования бизнес-процесса - вспомогательные производства"; 37 "Затраты по объектам калькулирования бизнес-процесса - обслуживающие производства и хозяйства".

К каждому синтетическому счету рекомендуется открыть субсчета и аналитические счета, шифры которых имеют следующую структуру:

- шифр субсчета учета расходов бизнес-процесса - два знака;
- шифр счета аналитического учета расходов видов деятельности - два знака;
- шифр счета аналитического учета расходов функции - три знака;
- шифр счета аналитического учета расходов операции - три знака;

- шифр счета аналитического учета расходов стратегической цели - один знак.

*Третий этап - определение драйверов расходов (затрат) и расчет ставок драйверов.* Данный этап сопряжен с выполнением концепции бюджетного планирования стратегического контроллинга. ABC-метод позволяет осуществить свод расходов на базе драйверов, или носителей расходов (затрат). Драйвер выступает фактором возникновения расходов, поэтому достаточно сложны выбор драйвера, увязка его с операцией или функцией определенного вида деятельности. Стратегический управленческий учет обеспечивает сбор информации по операционным (количественным) и временным драйверам, для чего устанавливаются параметры расчета и различные счетчики. Данные заносятся в отчеты о носителях расходов. Информация о фактических носителях служит основанием для расчета фактических ставок драйверов. Размер ставки зависит от пула расходов и количества носителей затрат. Пул расходов определяется на основании данных синтетического и аналитического учета расходов на счетах учета. Пул расходов в каждом периоде может меняться, поэтому ставки по отдельным драйверам также могут увеличиваться или уменьшаться. Результатом данного этапа является разработка "Сводного справочника драйверов", где предусматривается систематизация видов драйверов по уровням их действия и приводятся сведения о нормативных (бюджетных) их ставках на определенный период.

*Четвертый этап - учет расходов по местам их возникновения.* В системе ABC стратегический управленческий учет фактических расходов осуществляется с использованием двухуровневой системы учета. На первом уровне учитываются фактические расходы по стратегическим целям, бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям, на втором уровне происходит распределение расходов либо по объектам калькулирования, либо по потребителям услуг бизнес-процесса другими бизнес-процессами (видами деятельности и функциями), исходя из ставок драйверов.

Данный этап включает в себя несколько процедур:

- обоснование требований к оформлению первичной документации по осуществлению расходов;
- определение технологии учета расходов на счетах синтетического и аналитического учета;
- разработка перечня отчетных форм по видам расходов, элементам, местам возникновения и центрам ответственности для их анализа, контроля и бюджетирования.

Автором определен порядок отражения операций на счетах стратегического управленческого учета фактических расходов по бизнес-

процессам в процессно-ориентированной структуре управления и разработан процесс формирования себестоимости в разрезе объектов калькулирования.

В работе представлены формы учетных регистров стратегического учета: "Ведомость учета расходов по бизнес-процессу", "Ведомость расчета фактической стоимости единицы носителя расходов по бизнес-процессу", "Ведомость распределения (списания) расходов по бизнес-процессу", "Ведомость учета расходов по стратегической цели", "Ведомость учета прочих расходов", предназначенные для целей учета, анализа и контроля.

*Пятый этап - распределение расходов между объектами калькулирования.* ABC-метод позволяет расширить состав объектов калькулирования. Ими могут выступать: группа материальных ценностей, поставщик, объекты внеоборотных активов, подрядчик, вид выпускаемой продукции, сегмент рынка продаж, покупатель и др.

Для расчета себестоимости объектов в диссертации представлены разработанные автором формы ведомостей: "Ведомость расчета функциональной себестоимости группы материалов (поставщика, подрядчика) и первоначальной стоимости объектов внеоборотных активов", "Ведомость распределения (списания) расходов по бизнес-процессу на объекты калькулирования", "Ведомость калькулирования функциональной производственной себестоимости продукции", "Ведомость калькулирования полной функциональной себестоимости продукции".

*Шестой этап - формирование управленческой отчетности по расходам организации стратегического назначения.* На основании данных ведомостей по расходам бизнес-процесса предлагается обобщать сведения для их анализа и контроля в формах управленческой отчетности, разработанных автором: "Отчет по элементам расходов ЦФО в разрезе стратегических целей", "Отчет по элементам расходов на стратегические цели в разрезе ЦФО", "Консолидированный отчет по элементам расходов на стратегические цели".

Учет расходов бизнес-процесса "Производство", расчет производственной и полной функциональной себестоимости продукции в диссертации рассмотрены на примере конкретного предприятия.

Стратегический управленческий учет расходов по видам деятельности в системе стратегического контроллинга позволяет:

- сформировать единое информационное пространство для двух видов учета (бухгалтерского финансового и управленческого), которое используется для их группировки в соответствующих регистрах в необхо-

димых аналитических разрезах на основании данных первичного учета о фактических расходах организации (по нормам и отклонениям от них);

- перенести часть данных из системы бухгалтерского финансового учета в контур стратегического управленческого учета для формирования информации на счетах с использованием методологического приема двойной записи по местам возникновения расходов и центрам ответственности, задействованным в достижении стратегических целей;

- интегрировать счета стратегического управленческого учета, осуществляющие контрольно-аналитические функции, со счетами бухгалтерского финансового учета;

- произвести расчет себестоимости стратегических объектов калькулирования: группы материальных ценностей, поставщика, объектов внеоборотных активов, подрядчика, функциональной (производственной или полной) себестоимости продукции (работы, услуги), клиента, сегмента продаж и так далее для анализа и контроля деятельности ЦФО, исходя их стратегического позиционирования организации;

- составить управленческую отчетность по фактическим расходам, связанным с достижением стратегических целей в необходимых аналитических разрезах для осуществления стратегического бюджетного планирования, анализа, контроля с целью принятия регулирующих управленческих решений в процессе достижения стратегических целей (учет в форме обратной связи);

- формировать информацию для расчета временных и качественных показателей по бизнес-процессам для оценки результативности работы ЦФО.

Учетная концепция стратегического контроллинга, заключающаяся в координации формирования финансовой и нефинансовой информации для расчета соответствующих показателей, положена в основу построения системы бюджетирования расходов в процессно-ориентированных структурах управления.

**5. Построение системы бюджетирования расходов организации в стратегическом управленческом учете.** Построению системы бюджетирования расходов в стратегическом управленческом учете предшествовало исследование мнений ученых по вопросу определения места и роли бюджетирования в управленческом процессе. В результате исследования делается вывод о принадлежности бюджетирования одновременно к двум системам - к стратегическому менеджменту и стратегическому управленческому учету.

Под *бюджетированием* в системе стратегического менеджмента автор понимает координацию в технологии обобщения данных для разработки стратегического плана по достижению стратегических целей с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами.

Под *бюджетированием* в системе стратегического управленческого учета понимается координация в технологии обобщения отчетных данных для анализа и контроля, на основании которых принимаются регулирующие управленческие решения в процессе достижения поставленных целей с помощью определенных финансовых инструментов, имеваемых бюджетами.

В последние годы в бизнес-консалтинге широко используются термины "бюджетное управление" и "финансовая структура организации". В этой связи в диссертации рассматриваются содержание и функции бюджетирования в процессно-ориентированной структуре управления через призму контроллинга и на этой основе строится финансовая организационная структура, выбирается объект бюджетирования, каковым признаются расходы организации, определяются технология составления и консолидации бюджетов, соответствующие уровням управленческой иерархии и стратегическим целям.

Бюджетное управление включает в себя комплекс определенных видов деятельности (работ) в информационной системе сбалансированных бюджетов, используемых в управлении предприятием, обеспечивает связь между стратегическими целями и стратегическим планированием, учетом, контролем и анализом. В процессно-ориентированных структурах в системе стратегического контроллинга бюджетирование - это скоординированный коллективный процесс управления объектом на основе бюджетов, позволяющий достигать поставленных стратегических целей и, как следствие, выполнения миссии организации.

На основе проведенного анализа мнений ученых по определению и составу финансовой структуры организации в системе стратегического контроллинга делается вывод, что ее следует рассматривать как финансово-целевое структурирование, основанное на механизме делегирования полномочий и распределения ответственности за финансово-экономические показатели деятельности бизнес-процессов при достижении стратегических целей. Обязательным условием при этом является то, что финансово-целевая структура должна соответствовать структуре бизнес-процессов организации и стратегическим целям, поставленным перед хозяйствующей системой. Именно это обстоятельство позволяет оценить результаты деятельности каждого руководителя бизнес-процесса, который имеет свой бюджет, обеспечивая при этом эффективное управление.

*Финансово-целевая структура процессно-ориентированного управления расходами организации в стратегическом контроллинге* - это структура, где происходят координация деятельности и разграничение ответственности за уровень отдельных показателей по расходам, интегрируется информация по управлению ими.

Таким образом, *процессно-ориентированное целевое бюджетное управление*, основываясь на финансово-целевой структуре процессно-ориентированного управления, представляет собой механизм реализации организационной концепции стратегического контроллинга через систему управления по центрам финансовой ответственности с помощью бюджетов.

Создание таких финансово-целевых структур требует, чтобы в плановой, учетной и контрольно-аналитической информации содержались сведения не только об экономической природе возникновения расходов, но и о пространственно-временных характеристиках мест их возникновения, причинно-следственных связях, а также об отклонениях в результате достижения стратегических целей.

Преимущества перехода к управлению расходами по бизнес-процессам очевидны. Разделение ответственности между руководителями процессов за уровень расходов позволяет определить, кто на предприятии несет реальную ответственность за результаты, оценить их, а также скоординировать действия ответственных лиц, создавая при этом эффективную систему мотивации сотрудников по выполнению конкретных функций (операций). Внимание руководителя бизнес-процесса должно быть сконцентрировано на показателях работы вверенного ему бизнес-процесса, что повышает оперативность и обоснованность принятия управленческих решений; у высшего менеджмента, наоборот, высвобождается время для выполнения стратегических задач.

В диссертации доказано, что в основе процессно-ориентированной финансово-целевой структуры управления лежит *центр финансовой ответственности (ЦФО)* - это бизнес-процесс, во главе которого стоит специалист, отвечающий за уровень показателей результативности, а также за планирование, учет, контроль и анализ расходов, связанных с осуществлением видов деятельности, входящих в состав бизнес-процесса.

В работе представлена классификация расходов ЦФО по следующим признакам: *по их составу и виду, уровню контроля, принятию управленческих решений, степени оказания влияния менеджмента на расходы.*

В процессе исследования автором проведена адаптация сбалансированной системы показателей применительно к расходам ЦФО как к объекту стратегического управления по следующим перспективам: *финансовой, клиентской, бизнес-процессов, обучения и профессионального роста персонала.*

Рассмотрение различных методик бюджетирования (бюджет от нулевого уровня - Zero Based Budgeting, целевое бюджетирование - Target Budgeting, стратегическое бюджетирование - Strategic Budgeting, процессно-

ориентированное бюджетирование на основе действий - Activity Based Budgeting) позволило сделать вывод, что процессно-ориентированное бюджетирование на основе действий (АВВ-метод), настроенное на динамичную и быстро развивающуюся внешнюю среду, дает возможность формировать показатели бюджетов не на информации прошлых периодов, а исходя из оценок будущего, при этом бюджеты должны содержать как стоимостные, так и натуральные показатели. Использование АВВ-метода позволяет интегрировать его со стратегическим и целевым бюджетированием, так как последние сосредоточены на определении расходов, которые возникают при создании новых продуктов и услуг, новых возможностей и т.п.

Для увязки показателей результативности с распределением ресурсов по бизнес-процессам в работе предложена модель расчета стратегических бюджетов по следующим направлениям: по видам и элементам расходов, местам их возникновения и ЦФО, уровню расходов, направленных на достижение стратегической цели и формирование консолидированного стратегического бюджета.

Бюджет в диссертации рассматривается как документ, в котором скоординированы и сбалансированы все виды ресурсов для осуществления деятельности. Кроме того, дано определение *стратегического бюджета*, под которым понимается финансовый инструмент, интегрирующий элементы стратегического планирования, учета, контроля и анализа, созданный для осуществления стратегических инициатив конкретного ЦФО и организации в целом.

Автор полагает целесообразным осуществлять классификацию бюджетов по различным признакам:

- по целям управления: оперативный бюджет, стратегический бюджет;
- сферам деятельности: бюджет бизнес-процесса, бюджет вида деятельности (вида работы), бюджет функции, бюджет операции;
- объектам управления: бюджет расходов; бюджет доходов, бюджет прибыли; финансовый бюджет; бюджет инвестиций;
- степени обобщения данных: главный (генеральный) бюджет, общий и частный;
- периодичности представления: краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный;
- способу планирования: дискретный бюджет и скользящий;
- механизму использования: статический и гибкий.

Рекомендуемая автором модель представляет собой интегрированный процесс бюджетирования расходов по видам деятельности (АВВ), а также целевого и стратегического бюджетирования. Интегрированная модель - это стратегическое целевое процессно-ориентированное бюджетиро-



рование расходов организации, которое в полной мере отвечает требованиям стратегического контроллинга и включает следующие этапы:

- прогнозирование ожидаемого уровня расходов организации, исходя из набора операций, функций, видов деятельности и бизнес-процессов, которые могут быть задействованы в достижении каждой стратегической цели;
- определение потребности в ресурсах для выполнения операций, функций, видов деятельности и бизнес-процессов, которые используются в достижении конкретной стратегической цели;
- формирование информации для расчета, контроля и анализа ключевых показателей результативности по расходам организации, включенным в стратегическую программу (карту) развития организации для оценки деятельности центра финансовой ответственности в процессе достижения стратегических целей.

При внедрении интегрированной модели бюджетирования расходов возникает необходимость осуществления ряда мероприятий, среди которых важное место принадлежит созданию системы учетно-информационного обеспечения, предназначенного для определения эффективности функционирования бизнес-процесса, а также осуществления контроля, оценки и анализа результатов, полученных при достижении стратегических целей.

**6. Формирование учетно-информационного обеспечения по расходам организации для целей стратегического анализа и контроля.** Для осуществления анализа и контроля необходимо соответствующее учетно-информационное обеспечение, представляющее собой интегрированный многофункциональный комплекс, предназначенный для формирования базы данных в соответствии с запросами различных пользователей (ЦФО) в процессе достижения стратегических целей.

Информационное обеспечение для целей анализа и контроля в системе стратегического контроллинга включает следующие направления:

- разработку методологии сбора информации по расходам организации;
- создание интегрированного информационного массива по расходам;
- преобразование данных для проведения анализа и контроля.

Разработка методологии сбора внешней и внутренней информации по расходам организации в первую очередь зависит от целевого позиционирования коммерческой организации, то есть от тех стратегических целей, которые ставит перед собой хозяйствующий субъект. Это обстоятельство выдвигает новые требования к консолидации и аналитичности информации, к ее составу и периодичности представления, так как формируемая информация должна отвечать на вопросы, кому, когда и в какой форме она должна быть представлена.



Стратегические решения принимаются собственниками и менеджерами высшего звена управления, но для выполнения бизнес-стратегии она доводится до каждого уровня управления и конкретного исполнителя. Соответственно, каждый сотрудник хозяйствующей структуры, понимая свою роль в общем процессе достижения стратегических целей, заинтересован в получении информации для анализа и контроля хода выполнения стратегии организации.

Учетно-информационное обеспечение по расходам для целей анализа расходов организации включает в себя данные о состоянии внешней и внутренней среды, которые в свою очередь должна содержать правовую, техническую, финансово-экономическую информацию и социальные аспекты.

Внешнюю информацию образуют несколько блоков: макроэкономическая среда, мезоэкономическая среда, микроэкономическая среда и правовая среда. На основании проведенного исследования в диссертации представлен уточненный состав информации, необходимый для стратегического экономического анализа расходов организации (табл. 2).

Таблица 2

**Состав учетной информации о состоянии внешней среды  
для анализа расходов организации**

Информационный блок	Вид информации
1	2
Макроэкономическая среда	Темпы инфляции
	Ставка рефинансирования ЦБ РФ
	Тенденции курсов валют
	Средний уровень доходности фондового рынка
	Ставки налогообложения по НДС, налогу на имущество, акцизам, транспортному, земельному налогам и т.д.
	Ставки взносов по социальному страхованию и обеспечению
Мезоэкономическая среда	Объем производства и реализации продукции
	Средние индексы цен на продукцию отрасли
	Уровень рентабельности по отрасли
	Ставки таможенных пошлин по продукции отрасли
	Темпы роста основных производственных фондов по отрасли
	Ставки по выбросам в окружающую среду

1		2
Микроэкономическая среда	Конъюнктура рынка	Рынок материально-производственных запасов: объем и эластичность спроса и предложения емкость рынка; реальная и потенциальная рыночная доля отрасли; индексы динамики цен.
		Финансово-кредитный рынок: виды основных финансовых инструментов; объем сделок на финансово-кредитном рынке; ставки по кредитам (займам) и лизинговым платежам.
		Рынок внеоборотных активов: тенденции прогрессивных технологий, технических средств и нематериальных активов; индексы цен на необоротные активы.
		Рынок трудовых ресурсов: уровень безработицы в регионе; уровень средней заработной платы по региону.
	Конкурентная среда	Число организаций, участвующих на рынке материально-производственных запасов
		Общий объем материально-производственных запасов на рынке
Правовая среда		Указы, законы, постановления федерального, государственного, муниципального управления Указания, инструкции, распоряжения отраслевых министерств и ведомств

Внутренняя информация включает данные управленческого (оперативного и стратегического), бухгалтерского финансового, налогового и статистического учета. В диссертации представлен состав учетной информации о состоянии внутренней среды организации для анализа и контроля ее расходов по учетным блокам.

Раскрытие процесса формирования и использования аналитической и контрольной информации для оценки достижения стратегических целей и принятия регулирующих управленческих решений стратегического характера является следующим направлением исследования.

**7. Использование учетной и контрольно-аналитической информации, формируемой для различных пользователей.** Формирование аналитического информационного обеспечения по расходам организации в системе стратегического контроллинга невозможно представить без понимания целей, содержания и задач стратегического экономического анализа.

В диссертации на основе проведенного исследования теоретических положений стратегического экономического анализа делается вывод, что в

экономической литературе отсутствует полное, исчерпывающее понятие этой категории ввиду относительной ее новизны.

Восполняя указанный пробел, в работе автор дает собственное определение этой категории. *Стратегический экономический анализ* рассматривается как источник формирования аналитической информации о состоянии внешней и внутренней среды для выполнения основных функций управления планирования и организации (выбор миссии, стратегии, стратегических направлений и инициатив), контроля и регулирования (реализация и оценка выполнения стратегии в процессе достижения миссии). Содержание аналитической информации, формируемой стратегическим экономическим анализом для внутренних пользователей, способствует принятию оптимальных управленческих решений стратегического характера.

Целью стратегического экономического анализа является формирование аналитической управленческой информации на основе анализа внешней и внутренней среды по выявлению сильных и слабых сторон хозяйствующего субъекта для последующей увязки с текущим и долгосрочным планированием, состоящим в определении миссии, стратегии и стратегических целей в форме целевых комплексных программ. Исходя из поставленной цели, автор определяет задачи стратегического экономического анализа расходов организации.

Формирование информации в стратегическом экономическом анализе расходов организации ориентировано на получение данных на основе анализа внешних факторов, оказывающих влияние на уровень расходов, и информации по результатам анализа расходов внутренней составляющей.

Информация о внешней среде включает данные по результатам анализа макро-, мезо- и микроэкономической среды. Аналитическая информация о внешней среде, влияющей на уровень расходов, формируется в результате диагностического анализа, сравнительного анализа - бенчмаркинга финансовой эффективности, SWOT-анализа и др.

Аналитическая информация о внутренней составляющей формируется в результате:

- функционально-стоимостного анализа (ФСА) на всех этапах жизненного цикла продукции;
- анализа ССП ЦФО, включенных в стратегическую программу;
- анализа соотношения постоянных и переменных затрат (анализа уровня и степени операционного левереджа, а также анализа степени финансового и общего левереджа);
- CVP-анализа и др.

В работе представлены этапы осуществления ФСА, включая:

1) анализ бизнес-процессов и видов деятельности в цепочке создания ценности для установления относительной важности различных бизнес-процессов и видов деятельности в себестоимости конечного продукта;

2) сравнение расходов на каждый бизнес-процесс, вид деятельности, функцию и операцию;

3) определение движущих сил расходов, анализ факторов, определяющих уровень расходов относительно других организаций;

4) анализ взаимосвязи расходов на каждый бизнес-процесс, вид деятельности, функцию и операцию;

5) анализ себестоимости материальных ресурсов, стоимости внеоборотных активов, функциональной производственной и полной себестоимости продукции (работ, услуг);

6) анализ возможностей снижения расходов бизнес-процесса и себестоимости объектов калькулирования.

Анализ ССП по расходам заключается в расчете фактического уровня ключевых показателей результативности ЦФО, содержащихся в целевой стратегической программе (карте), с помощью которых оценивается достижение конкурентных преимуществ организации.

Для организаций, у которых уровень постоянных расходов является достаточно высоким, составляется расчет и проводится анализ показателей левереджа. Ключевыми элементами для расчета левереджа являются переменные и постоянные затраты, в также маржинальный доход (расчет и анализ данных показателей в работе приведен на цифровом примере).

В целях систематического отслеживания и изучения зависимости между объемом производства, выручкой (доходами) от продаж, расходами и чистой прибылью в работе использован метод анализа "затраты - выход продукции - прибыль" (CVP, cost - volume - profit). Ключевыми показателями CVP-анализа выступают маржинальный доход, точка безубыточности, операционный левередж и маржинальный запас прочности.

В работе определен состав информации, формируемый в результате стратегического экономического анализа, необходимый для управления расходами:

- результаты анализа макроэкономической среды;
- результаты анализа мезоэкономической среды;
- результаты анализа микроэкономической среды;
- анализ состава бизнес-процессов и видов деятельности в цепочке создания ценности и их расходов;

- результаты анализа факторов, определяющих уровень расходов относительно других организаций;
- анализ взаимосвязи расходов по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям;
- анализ функциональной производственной и полной себестоимости продукции (работ, услуг);
- анализ снижения расходов бизнес-процесса и себестоимости объектов калькулирования;
- анализ ключевых показателей результативности ЦФО, включенных в стратегическую программу;
- анализ маржинального дохода и безубыточности;
- анализ эффекта операционного леввереджа;
- анализ финансового леввереджа;
- анализ степени финансового и общего леввереджа.

Контрольная система управленческого цикла представляет собой информационное пространство, которое используется для оценки эффективности достижения оперативных и стратегических целей.

Для понимания сущности и целей контроля в стратегическом управлении в диссертации проводится исследование мнений ученых по этим вопросам и делается вывод, что контроль, являясь одной из функций управления, призван на основе данных наблюдения, фиксации и переработки информации о действительном состоянии объекта управления путем сравнения и сопоставления фактических данных с заданными параметрами произвести оценку показателей выполнения стратегии и сделать вывод о результативности достижения стратегических целей. Используя информацию стратегического управленческого учета и стратегического экономического анализа, контроль формирует собственную информационную составляющую для общей функции "регулирование", осуществляя при этом обратную связь с функцией "планирование".

Проведение стратегического контроля означает, с одной стороны, установление показателей контроля, измерения их фактического уровня, расчета отклонений от установленных значений, а с другой - отслеживание хода выполнения принятых стратегических управленческих решений, оценивая достигнутые результаты в ходе их выполнения. Отсутствие надежной системы контроля и, как следствие, эффективной обратной связи может привести организацию к кризисной ситуации.

Исходя из сущности и роли стратегического контроля в диссертации определены его основные задачи.

Стратегический контроль в процессно-ориентированных структурах управления, по мнению автора, обеспечивается путем использования ССП и бюджетного контроля по отклонениям при исполнении стратегического бюджета.

Результаты стратегического контроля позволяют руководству организации принимать решения по корректировке стратегии или оценочных показателей в форме пересмотра либо параметров контроля, либо самой стратегии. Состав информации по результатам стратегического контроля для управления расходами включает выявление отклонений:

- в параметрах контроля финансовых показателей;
- в параметрах контроля качественных показателей;
- в параметрах контроля временных показателей;
- фактических показателей в стратегических бюджетах ЦФО;
- фактических показателей в бюджетах по стратегическим целям;
- фактических показателей в консолидированных бюджетах по расходам.

Каждому уровню управления для принятия решений стратегического характера требуется определенный набор информации. В диссертации определен состав учетной и контрольно-аналитической информации, предоставляемой различным пользователям по следующим уровням управления: I уровень - собственники организации; II уровень - руководители организации; III уровень - руководители бизнес-процессов (ЦФО); IV уровень - руководители структурных подразделений, входящих в бизнес-процесс; V уровень - линейные работники структурных подразделений.

На основании полученной учетной информации возникает возможность:

- провести анализ позиций коммерческой организации в конкурентной борьбе на рынках продаж продукции (услуг) и покупки ресурсов для целей оптимизации расходов по приобретению ресурсов;
- сформировать продажные цены на продукцию, исходя из допустимого уровня расходов на производство, продажу продукции и послепродажное обслуживание покупателей;
- сравнить расходы по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям с учетом жизненного цикла продукции;
- установить приоритеты в распределении ресурсов между бизнес-процессами, видами деятельности, функциями и операциями;
- определить пути снижения расходов по местам их возникновения и ЦФО, а также пути снижения себестоимости материалов, внеоборотных активов, продукции и т.д.;
- провести расчет, анализ и контроль показателей результативности (финансовых и нефинансовых), включенных в стратегическую карту;
- выработать предложения для принятия регулирующих решений стратегического характера.

Аналитическая информация о внешней среде позволит идентифицировать силы влияния глобальной экономики, действия политических и социальных факторов, выявить потенциал прибыльности экономики, состав и силу конкурентов, поставщиков и потребителей, технологиче-

ские инновации и т.д. Стратегический анализ финансовых и нефинансовых показателей внутренней среды организации проводится на том уровне, где осуществляется контроль их величины: руководством ЦФО (и их структурных подразделений), а также высшим менеджментом. Анализ достигнутых результатов является отправной точкой для оценки вероятного будущего состояния хозяйствующего субъекта.

Результаты стратегического контроля расходов организации позволяют судить о качестве стратегического планирования, оценить эффективность работы ЦФО при достижении стратегических целей, понять основные проблемные места в производстве, снабжении, сбыте и т.д., сформировать предложения о необходимости корректировки стратегии и стратегических целей деятельности организации.

Проведенное исследование показало, что стратегический учет, анализ и контроль формируют управленческую информацию для диагностики финансово-экономического состояния организации и реального состояния хозяйствующих субъектов. В их информационных потоках особое место занимает информация стратегического характера, необходимая для принятия стратегических управленческих решений, так как контроль и анализ, с одной стороны, предъявляют особые требования к учетной информации, а с другой - в результате их проведения формируется информация для принятия стратегических управленческих решений.

## **ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ИССЛЕДОВАНИЯ**

### *Монографии*

1. Маняева, В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга [Текст] : монография / В.А. Маняева. - М. : ИД "Экономическая газета", 2011. - 284 с. - 17,4 печ. л.
2. Маняева, В.А. Учетно-информационное обеспечение бюджетирования расходов организации в стратегическом контроллинге [Текст] : монография / В.А. Маняева - Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2010. - 180 с. - 12,5 печ. л.
3. Маняева, В.А. Стратегический управленческий учет расходов организации: вопросы теории и практики [Текст] : монография / В.А. Маняева. - Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2009. - 150 с. - 9,45 печ. л.

### *Статьи в журналах, определенных ВАК*

4. Маняева, В.А. Формирование учетно-информационного обеспечения в системе стратегического контроллинга [Текст] / В.А. Маняева // Управленческий учет. - 2011. - № 11. - С. 85-92. - 0,5 печ. л.
5. Маняева, В.А. Финансовая структура управления расходами организации для достижения стратегических целей [Текст] / В.А. Маняева // Междунар. бух. учет. - 2011. - № 10. - С. 30-35. - 0,5 печ. л.

6. *Маняева, В.А.* Теоретическое обоснование и построение контрольно-аналитической системы управления расходами [Текст] / В.А. Маняева // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. - Самара, 2011. - № 8. - С. 50-56. - 0,5 печ. л.

7. *Маняева, В.А.* Методика контроля расходов коммерческой организации в системе стратегического контроллинга [Текст] / В.А. Маняева // Вестн. Поволж. гос. ун-та сервиса. Серия "Экономика". - Тольятти, 2011. - № 5. - С. 90-96. - 0,75 печ. л.

8. *Маняева, В.А.* Методика стратегического экономического анализа расходов организации по видам деятельности [Текст] / В.А. Маняева // Аудит и финансовый анализ. - 2011. - № 4. - С. 168-173. - 0,8 печ. л.

9. *Маняева, В.А.* Требования ABC-метода к реинжинирингу бизнес-процессов коммерческой организации / В.А. Маняева [Текст] // Вектор науки ТГУ. - Тольятти, 2011. - № 4. - 0,5 печ. л.

10. *Маняева В.А.* Учетные системы расходов организации в стратегическом контроллинге [Текст] / В.А. Ерофеева, В.А. Маняева // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. - 2011. - № 4. - 0,6 / 0,35 печ. л.

11. *Маняева, В.А.* ABC-метод - информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности [Текст] / В.А. Маняева // Междунар. бух. учет. - 2011. - № 2. - С. 32-37. - 0,55 печ. л.

12. *Маняева, В.А.* Состав и содержание учетной информации по расходам организации для целей стратегического анализа и контроля [Текст] / В.А. Маняева // Вестн. Воронеж. гос. ун-та. Серия "Экономика и управление". - Воронеж, 2011. - № 2. - 0,6 печ. л.

13. *Маняева, В.А.* Бюджетирование расходов организации в стратегическом управленческом учете [Текст] / В.А. Маняева // Аудит и фин. анализ. - 2011. - № 1. - С. 68-72. - 0,8 печ. л.

14. *Маняева, В.А.* Расходы организации в системе стратегического управленческого учета [Текст] / В.А. Маняева // Управленческий учет. - 2010. - № 5. - С. 20-25. - 0,5 печ. л.

15. *Маняева, В.А.* Теоретические основы развития стратегического управленческого учета [Текст] / В.А. Маняева // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. - Самара, 2010. - № 1 (63). - С. 47-51. - 0,5 печ. л.

16. *Маняева, В.А.* Учет и контроль в системе управления хозяйствующего субъекта [Текст] / В.А. Маняева // Экон. науки. - 2009. - № 1 (50). - С. 311-313. - 0,5 печ. л.

17. *Маняева, В.А.* Некоторые подходы к организации учета и контроля над расходами организации в условиях программно-целевого метода управления [Текст] / В.А. Маняева // Экон. науки. - 2008. - № 12 (49). - С. 299-301. - 0,5 печ. л.

#### *Публикации в зарубежных изданиях*

18. *Маняева, В.А.* Развитие теории управленческого учета в России [Текст] / В.А. Маняева // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія "Бухгалтерський облік, контроль і аналіз" : Міжнар. зб. наук. праць. Вип. 3 (21), ч. 1 / ЖДТУ. - Житомир, 2011. - С. 240-249. - 0,75 печ. л.

19. *Маняева, В.А.* Расходы организации как объект стратегического управленческого учета, их состав и классификация [Текст] / В.А. Маняева // Соціально-економічні аспекти реструктуризації регіональної економіки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. - Вінниця : Планер, 2011. - С.163-165. - 0,15 печ. л.



20. Маняева, В.А. Система сбалансированных показателей по расходам коммерческой организации [Текст] / В.А. Маняева // Эколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізовані виклики : матеріали між нар. наук. конф. - Житомир, 2011. - С. 156-157. - 0,1 печ. л.

#### *Публикации в других изданиях*

21. Маняева, В.А. Использование аналитической и контрольной информации для стратегического управления расходами организации [Текст] / В.А. Маняева // Проблемы развития предприятий : теория и практика: материалы 10-й Междунар. науч.- практ. конф. - Ч. 3. - Самара : Изд-во Самар. гос экон. ун-та, 2011. - С. 91-92. - 0,1 печ. л.

22. Маняева, В.А. Стратегический управленческий учет расходов по видам деятельности [Текст] / В.А. Маняева // Актуальные проблемы экономики современной России : сб. материалов 3-й Всерос. науч.-практ. конф. - Йошкар-Ола, 2011. - С. 59 - 63. - 0,3 печ. л.

23. Маняева, В.А. Стратегический экономический анализ в системе управления предприятием [Текст] / В.А. Маняева // Управление социально-экономическим развитием регионов : сб. ст. 2-й Всерос. науч.-практ. конф. - Сибай, 2011. - С. 278 - 282. - 0,35 печ. л.

24. Маняева, В.А. Учет и анализ в стратегическом контроллинге [Текст] / В.А. Маняева // Научные исследования Самарского государственного экономического университета: итоги и перспективы : сб. науч. тр. : в 2 ч. - Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2011. - Ч. 2 - С. 122-130. - 0,6 печ. л.

25. Маняева, В.А. Анализ и учет в информационном обеспечении стратегического управления [Текст] / В.А. Маняева // Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях : ст. и тез. докл. 5-й Междунар. науч.-практ. конф. - Пятигорск : Изд-во МАФТ, 2010. - С. 11-15. - 0,35 печ. л.

26. Маняева, В.А. Классификация расходов организации в стратегическом управленческом учете [Текст] / В.А. Маняева // Проблемы современной экономики : сб. ст. 2-й Междунар. науч.-практ. конф. - Новосибирск, 2010. - С. 61-66. - 0,35 печ. л.

27. Маняева, В.А. Стратегический управленческий учет: вопросы теории и практики [Текст] / В.А. Маняева // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика : сб. ст. VII Всерос. науч.-практ. конф. - Пенза : РИО ПГСХА, 2010. - С. 156-158. - 0,25 печ. л.

28. Маняева, В.А. Стратегический управленческий учет расходов организации по местам возникновения и центрам ответственности [Текст] / В.А. Маняева // Актуальные проблемы экономического развития : сб. докл. Междунар. науч.-практ. конф. - Белгород : Изд-во БГТУ им. В.Г. Шухова, 2010. - С. 21-25. - 0,3 печ. л.

29. Маняева, В.А. Анализ внешней и внутренней среды хозяйствующего субъекта для целей стратегического управления [Текст] / В.А. Маняева // Инновационное развитие образовательного потенциала в условиях антикризисного управления: логистика, менеджмент, сервис и бизнес-статистика. : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. - Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2009. - С.54-56. - 0,15 печ. л.

30. Маняева, В.А. Совершенствование контроля за использованием материальных ресурсов в производстве [Текст] / В.А. Маняева, А.З. Москалева // Совершенствование учета, анализа и контроля в условиях радикальной экономической реформы : тез. докл. - Пермь, 1989. - С. 57-58. - 0,1 / 0,05 печ. л.

31. *Маняева, В.А.* Учет и контроль производственных затрат в системе управления производством [Текст] / В.А. Маняева // Молодые ученые и специалисты народного хозяйства : тез. докл. - Куйбышев, 1986. - С. 44-45. - 0,1 печ. л.

32. *Маняева, В.А.* Методологические вопросы учета затрат на производство [Текст] / В.А. Маняева // ИНИОН АН СССР. Библиограф. указатель "Экономика", 1986. № 1. 24267. 25.02.86 г. - 4 с. - 0,25 печ. л.

33. *Маняева, В.А.* Автоматизация учета материальных ресурсов [Текст] / В.А. Ерофеева, В.А. Маняева // Экономико-математические методы в управлении производством : тез. докл. - Тольятти, 1986. - С. 37-38. - 0,1 / 0,05 печ. л.

34. *Маняева, В.А.* Организация учета отклонения от норм в литейном производстве [Текст] / В.А. Маняева // Совершенствование управления и планирования промышленным производством в условиях АСУ : сб. науч. тр. - Куйбышев, Куйбышевс. гос. ун-т, 1985. - С.43-45. - 0,2 печ. л.

35. *Маняева, В.А.* Совершенствование первичной документации по учету материалов [Текст] / В.А. Маняева // Молодежь и научно-технический прогресс : тез. докл. - Куйбышев, 1984. - С. 23-24. - 0,1 печ. л.

#### **Учебные пособия**

36. *Маняева, В.А.* Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету. В 2 ч. Ч. 1. Задания и методические указания для студентов специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях" [Текст] / В.А. Маняева, А.И. Панкеева. - Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2009. - 44 с. - 2,7 / 1,35 печ. л.

37. *Маняева, В.А.* Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету. В 2 ч. Ч. 2. Рабочая тетрадь для студентов специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях" [Текст] / В.А. Маняева, А.И. Панкеева. - Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2009. - 28 с. - 3,5 / 1,75 печ. л.

38. *Маняева, В.А.* Бухгалтерский учет и отчетность в строительных организациях: учебное пособие [Текст] / В.А. Маняева, А.З. Москалева. - Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2008. - 220 с. - 13,7 / 4,05 печ. л.

Подписано в печать 22.11.2011.

Формат 60×84/16. Бум. писч. бел. Печать офсетная.

Гарнитура "Times New Roman". Объем 2,5 печ. л.

Тираж 150 экз. Заказ № 28.

Отпечатано в типографии СГЭУ.

443090, Самара, ул. Советской Армии, 141.



